



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 874

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή ..., **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., κατά : α) της με αριθμ...-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-

31/12/2013) και β) της με αριθμ. .../09-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. .../09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 4.091,23 €, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 4.195,97 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 518,06 €, ήτοι, συνολικό ποσό **8.805,26 €**.

2) Με την υπ' αριθ. .../09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, προσδιορίστηκε, διαφορά φόρου ποσού 226,55 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α και τόκοι 53 του ν. 4174/2013, ποσού 232,34 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **458,89 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), με βάση τις διατάξεις των ν. 2238/1994 και 2859/2000, δυνάμει της με αριθμ. .../07-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Αρχικά, διενεργήθηκε, μέσω του ειδικού λογισμικού, έλεγχος των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας. Στη συνέχεια, ακολούθησε έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1037/2005, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από δύο αιτήματα παροχής στοιχείων, το θεωρημένο μπλοκάκι αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με αρίθμηση 3151-3200, που αφορά τη χρήση 2013, από το οποίο εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτες πελάτες. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με τεκμαρτό τρόπο κατ'εφαρμογή των άρθρων 32, 48, 49 και 50 του ν. 2238/1994, και του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../07-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση κατ'ουσία διάταξης νόμου – εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ως προς το κύρος των βιβλίων.

2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και η ειδικότερη έκφανση αυτής ως αρχή της επιείκειας.

3. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- Ασαφής προσδιορισμός του πρόσθετου φόρου με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος περί ορθής εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. **2238/1994** - Α151), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, όριζε στο **άρθρο 48** ότι : « 1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του λογιστή ή φοροτέχνη.... 2....», στο **άρθρο 49** ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. 3....6 » και στο **άρθρο 50** ότι «1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώ. 2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτά, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου. 3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος 4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως Το πέμπτο και τα επόμενα

εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελματιών. 5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν..... ». Στο **άρθρο 32** του ίδιου Κώδικα, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν. 4110/2013, ότι : «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή

καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).....»

Επειδή, ακολούθως, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 1102/2017), έχει κριθεί ότι ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός. Εξ άλλου, στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει, συναφώς, κριθεί, καθ' ερμηνεία ομοίων διατάξεων (του ν.δ. 3323/1955 και του π.δ. 99/1977), ότι λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, κατά την αιτιολογημένη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 3277/2010, ΣτΕ 63/2000 - ΣτΕ 7/2000, ΣτΕ 2186/1996 -ΣτΕ 7/1996, ΣτΕ 3692/1994, πρβλ. και ΣτΕ 2644/1988 "από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία").

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Ο προσφεύγων, είναι ..., με επαγγελματική έδρα επί της οδού Για την παρακολούθηση των εργασιών του, τηρούσε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας). Δυνάμει της με αριθμ. .../7-5-2019 σχετικής εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής εφαρμογής και τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την ως άνω διαχειριστική περίοδο, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, καθώς και έλεγχος των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας. Μετά το πέρας του ελέγχου αυτού συντάχθηκαν οι από 09/12/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013),για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Ειδικότερα, στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι από τη διεξοδική ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων του συνόλου των τραπεζικών του προϊόντων, οι πιστώσεις δικαιολογήθηκαν επαρκώς με τα προσκομισθέντα στοιχεία βάσει του με αριθμ. .../11-10-2019 υπομνήματος. Επίσης, καθόσον δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από δύο (2) αιτήματα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, το θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. μπλοκ Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), με αρίθμηση 3151-3200, δεν ήταν δυνατός ο αντιπαραβολικός έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν έχουν μεταφερθεί ορθώς τα έσοδα στα τηρούμενα βιβλία και επιπλέον δεν ήταν δυνατή η επαλήθευση της συναλλαγής, δεδομένου ότι σε

περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτη η συναλλαγή δεν καταχωρείται στις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Κατόπιν τούτου, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν. 4110/2013. Παράλληλα, καθώς ο ελεγχόμενος δεν είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία του τριάντα εννέα (39) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, τα δηλωθέντα ακαθάριστα εισοδήματα προσαυξήθηκαν κατά 585,00 €, ήτοι, 39X15 ευρώ (όπου 15, είναι ο μέσος όρος της αξίας εκδοθέντων αποδείξεων). Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου προσδιορίστηκαν στο ποσό των 34.516,74 €, (ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων προσαυξημένα με το ποσό των 585,00 €) και τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 25.887,56 € (ακαθάριστα έσοδα 34.516,74 x 75% -με βάση το συντελεστή αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών (50%) προσαυξημένου κατά 50%).

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι αποδιδόμενες σε αυτόν παρατυπίες της μη καταχώρησης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αφορούν ποσά μικρού ύψους σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά του, με συνέπεια να είναι απολύτως εφικτές οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις των εγγραφών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων του και ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος του. Συνεπώς, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, μη νομίμως προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά του με τεκμαρτό τρόπο, με αποτέλεσμα να επιβληθεί σε βάρος του υπέρογκος φόρος εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως καταγράφεται στην από 9/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 9), προσκόμισε τα αντίγραφα των τηρούμενων μηχανογραφικών βιβλίων εσόδων – εξόδων, για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές/φορολογικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013 και 01/01/2014-31/12/2014, μαζί με τα αντίγραφα των λογιστικών αρχείων και παραστατικών, εκτός από ένα θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στέλεχος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, με αριθμ. 3151-3200, που αφορά τη διαχειριστική χρήση 2013. Ακολουθώντας, από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία του, τριάντα εννέα (39) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, η αξία των οποίων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 585,00 €, δηλαδή, δεκαπέντε (15) ευρώ ανά απόδειξη, με βάση το μέσο όρο των εκδοθέντων αποδείξεων σε παρόμοιες περιπτώσεις ιδιωτών πελατών.

Επειδή, ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τον αντικειμενικό τρόπο κατά το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, περιορίζεται μόνο στη μη τήρηση βιβλίων, στη μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων, στην τήρηση κατώτερης κατηγορίας βιβλίων από την προβλεπόμενη και στη μη επίδειξη των βιβλίων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών στον τακτικό έλεγχο μετά από 2 έγγραφες προσκλήσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, προσκομίστηκαν όλα τα τηρούμενα βιβλία και το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων, ενώ οι μη εμφανισθείσες συναλλαγές εκτιμήθηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 585,00 €, με βάση, τόσο τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης (όπως ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, κλπ.), όσο και από το μέσο όρο των εκδοθέντων αποδείξεων σε παρόμοιες περιπτώσεις ιδιωτών πελατών. Συνεπώς, η αξία των μη καταχωρημένων στοιχείων είναι πολύ μικρή σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, δηλαδή ανέρχεται σε ποσοστό περίπου 1,72 % των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων του, ενώ παράλληλα δεν καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Επιπλέον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο έχουν τηρηθεί σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις της υποπαρ. Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ενώ δεν προέκυψαν παραβάσεις, κατασχεμένα ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία να πιθανολογείται φοροδιαφυγή.

Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία δέχεται, ότι ο λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ως βάσιμος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και να τροποποιηθεί η με αριθμ. .../9-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενώ έχει εφαρμοστεί το προβλεπόμενο με την ΠΟΛ. 1214/2017, έντυπο, σχετικά με τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, εντούτοις, στην περίπτωση της με αριθμ. .../09-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, δεν έχουν συμπληρωθεί τα σχετικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος εάν πραγματικά εφαρμόστηκε η επιεικέστερη διάταξη.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθόσον στην με αριθμ. .../9-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε απευθείας από το σύστημα elenxis, επισυνάφθηκε

πίνακας σημειώματος άρθρου 49 του ν. 4509/2017, όπως αυτό προσδιορίστηκε στη 2^η σελίδα της πράξης, από τον οποίο προκύπτει ότι εφαρμόστηκε το πρόστιμο της παρ. 1 του 49 του ν. 4509/2017 (πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 + τόκοι άρθρου 53 του ν. 4174/2013) ύψους 4.195,97 €, ως ευνοϊκότερη κύρωση σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ύψους 4.909,48 € (4.091,23 χ 120%).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **...-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ** ... και την τροποποίηση της με αριθμ. ...-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. .../09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)

ανάλυση		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.152,07	25.887,56	10.737,07	585,00
	Της συζύγου	7.570,11	7.570,11	7.570,11	
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.515,51	6.606,74	2.667,60	152,09
Προκαταβολή φόρου		1.327,72	1.327,72	1.327,72	
Πρόστιμο με συντελεστή 10% άρθρου 58 ν. 4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 με συντελεστή 52,56%			4.195,97	95,15	95,15
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Εισφορά αλληλεγγύης			518,06		
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.493,23	13.298,49	4.740,47	247,24

Υπ'αρ. .../09-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	33.531,74	34.516,74	34.516,74	985,00
Αξία φορολογητέων εισροών	4.263,32	4.263,32	4.263,32	
Φόρος εκροών	7.712,30	7.938,85	7.938,85	226,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	7.712,30	7.712,30	7.712,30	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		226,55	226,55	226,55
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		232,34	232,34	232,34
Σύνολο φόρου για καταβολή		458,89	458,89	458,89

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.